



L'INSTITUTIONNALISATION DE LA RESPONSABILITE SOCIALE DANS LE CONTRÔLE DE GESTION ET LA COMPTABILITE

Marc Bollecker, Pierre Mathieu, Claude Clementz

► To cite this version:

Marc Bollecker, Pierre Mathieu, Claude Clementz. L'INSTITUTIONNALISATION DE LA RESPONSABILITE SOCIALE DANS LE CONTRÔLE DE GESTION ET LA COMPTABILITE. 18e journée des IAE, Apr 2006, Montpellier, France. halshs-00769053

HAL Id: halshs-00769053

<https://shs.hal.science/halshs-00769053>

Submitted on 7 Jan 2013

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

L'INSTITUTIONNALISATION DE LA RESPONSABILITE SOCIALE DANS LE CONTRÔLE DE GESTION ET LA COMPTABILITE

M. BOLLECKER - P. MATHIEU - C. CLEMENTZ

Université de Haute Alsace

Institut Universitaire de Technologie de Mulhouse

Tél : 33 (0)3 89 33 74 61 courriel : marc.bollecker@uha.fr

Résumé : De nombreux écrits sont consacrés actuellement à la responsabilité sociale des entreprises. En revanche, les travaux qui analysent le comportement de ces dernières face à ce phénomène, notamment dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion, sont plus rares. Cette contribution cherche alors à étudier, au travers d'une analyse de la littérature dans ce domaine, les différentes attitudes que les organisations peuvent adopter ainsi que les déterminants de telles attitudes.

L'INSTITUTIONNALISATION DE LA RESPONSABILITE SOCIALE DANS LE CONTROLE DE GESTION ET LA COMPTABILITE

Résumé : De nombreux écrits sont consacrés actuellement à la responsabilité sociale des entreprises. En revanche, les travaux qui analysent le comportement de ces dernières face à ce phénomène, notamment dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion, sont plus rares. Cette contribution cherche alors à étudier, au travers d'une analyse de la littérature dans ce domaine, les différentes attitudes que les organisations peuvent adopter ainsi que les déterminants de telles attitudes.

Introduction

La fin du vingtième siècle a été marquée, dans les économies développées, par une prise de conscience très forte des limites sociales et environnementales de certaines externalités associées au modèle de croissance en vigueur depuis la fin de la deuxième guerre mondiale. L'apparition, au premier plan, de la problématique de la « Responsabilité sociale de l'entreprise » (RSE) s'est accompagnée naturellement par un développement important du cadre institutionnel puisque de très nombreux acteurs se sont saisis de cette question.

Au niveau international, le point de départ de cette prise de conscience est vraisemblablement la publication du rapport Brundtland en 1987. L'Organisation des Nations Unies est en effet la première à proposer –au niveau des systèmes économiques- un élargissement des critères de performances en direction de préoccupations environnementales et sociales. Le sommet de Rio, en 1992, a constitué la première tentative d'institutionnalisation du développement durable à partir de la rédaction de différents textes parmi lesquels la déclaration sur l'environnement et le développement et l'agenda 21. Quelques années plus tard, les Nations Unies ont lancé le Global Compact, initiative destinée aux entreprises et visant à les responsabiliser. Dix principes fondamentaux du monde des affaires sont alors énoncés et soumis à l'adhésion volontaire de toutes les entreprises et organisations professionnelles et syndicales. La « Global Reporting Initiative » (GRI) est également une initiative internationale à laquelle participent des entreprises, des ONG, des cabinets de consultants, des universités. Créée en 1997, elle propose des lignes directrices pour aider les entreprises à produire, lorsqu'elles le souhaitent, des rapports sur les dimensions économiques, sociales et environnementales de leurs activités. Autre structure, le « World Business Council for Sustainable Development » (WBCSD) regroupe 175 des plus grandes multinationales partageant l'objectif du Développement Durable via trois piliers : croissance économique, équilibre écologique et progrès social. Ses activités reflètent la croyance de ses membres selon laquelle le développement durable est bon pour les affaires et réciproquement. Sa mission consiste à conférer à la conduite des affaires un rôle de catalyseur dans les évolutions des entreprises et à promouvoir l'écoefficiente, l'innovation et la RSE.

Au niveau européen, la commission a publié un livre vert en 2001 dans lequel elle invitait tous les acteurs concernés à promouvoir un cadre européen pour la Responsabilité Sociale des Entreprises. Hésitant entre la promotion de la RSE par voie réglementaire et l'encouragement des démarches volontaires d'entreprises, un document d'orientation de juillet 2002 préconisait un nouveau rôle social et environnemental pour les entreprises dans l'économie mondiale et prévoyait le lancement d'un "Forum plurilatéral européen" qui s'est tenu d'octobre 2002 à fin juin 2004. Outre une analyse des freins au développement de la RSE et des facteurs le favorisant, le forum a formulé un certain nombre de recommandations sur la nécessité d'inclure la RSE dans les cursus universitaires, de développer des réseaux d'échanges de bonnes pratiques, de respecter et promouvoir les grands textes internationaux concernant par exemple les droits de l'Homme. Toutefois, le texte se limitait à des recommandations sans favoriser ou imposer leur mise en œuvre.

Enfin, le cadre institutionnel Français repose principalement sur les dispositions de la loi sur les « Nouvelles Régulations Economiques » et de ses décrets d'application. Ces textes posent en effet le principe d'un "rapport social et environnemental" obligatoire et élargissent l'obligation d'information à toutes les parties prenantes et à de nouveaux champs.

La notion de Responsabilité Sociale de l'Entreprise représente donc la déclinaison du cadre conceptuel du développement durable au niveau des organisations. Elle postule qu'une entreprise doit non seulement se soucier de sa rentabilité et de sa croissance, mais aussi être plus attentive aux préoccupations de toutes ses parties prenantes ("stakeholders") : salariés, actionnaires, clients, fournisseurs, société civile, ONG, etc. La diffusion de la problématique de la RSE se traduit donc par de profonds bouleversements du cadre institutionnel dans lequel agissent les entreprises. Face à ce cadre, cet article vise à s'interroger sur le comportement de ces dernières dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion, aussi bien au niveau des modalités de mise en œuvre de la RSE qu'au niveau de ses déterminants. Une telle analyse est de nature à évaluer l'impact de la RSE sur les organisations et, plus précisément, le niveau de contraintes qui pèsent sur les contrôleurs de gestion et les comptables, les modalités de satisfaction de ces

contraintes et les possibilités d'y « échapper ». Une telle étude n'a pas encore été menée à notre connaissance de manière globale : seules des analyses disciplinaires théoriques et/ou empiriques centrées sur un outil ont été réalisées. Une première partie développe la thèse de l'homogénéité des comportements par l'adhésion quasi-générale aux principes et outils sociétaux comptable et de contrôle de gestion. La relativisation de cette thèse au travers de fortes marges de liberté et d'un comportement pro-actif est présentée respectivement dans une seconde et une troisième parties.

1- L'homogénéité comportementale

Face à la problématique de la RSE, les études menées en comptabilité et contrôle de gestion montrent que les entreprises peuvent être amenées à répondre de manière positive en y adhérant selon différentes modalités et à partir de différentes sources. Cette adhésion symbolise une sorte d'homogénéisation largement évoquée par le néo-institutionnalisme originel d'inspiration sociologique. Une telle approche s'attache à mettre l'accent sur les forces institutionnelles exogènes poussant à l'isomorphisme. De telles forces institutionnelles sont des organes de régulation des organisations en position de leadership ou la société en général. Elles conduisent les organisations à adopter les mêmes méthodes dans une tendance à l'homogénéisation. Comme le souligne A. Desreumaux (2004), les théories néo-institutionnelles mettent ainsi en avant « *l'homogénéisation ou la réduction de la diversité des formes et des pratiques organisationnelles. Cette thèse prend en quelque sorte le contre-pied de la théorie organisationnelle conventionnelle (qu'il s'agisse de la théorie de la contingence ou de la théorie de l'écologie des populations) en cherchant à expliquer l'homogénéité plutôt que la diversité* » (p. 35). Trois mouvements sont ainsi expliqués par des auteurs néo-institutionnalistes comme P. DiMaggio et W. Powell (1991) : l'isomorphisme coercitif (§1.1), l'isomorphisme normatif (§1.2) et enfin l'isomorphisme mimétique (§1.3)

1.1.L'isomorphisme coercitif

L'évolution du cadre réglementaire et juridique et, de manière plus générale, les pressions formelles et informelles exercées sur une organisation par d'autres

institutions peuvent être à l'origine d'un changement de type « coercitif ». C'est l'évolution des contraintes qui justifie l'adaptation de l'entreprise et, *in fine*, certaines modifications des pratiques comptables et financières. Comme le souligne S. Evraert (2000), la légitimation de l'information RSE passe nécessairement par l'élaboration et la diffusion de réglementations, recommandations, avis et normes établis par les institutions « officielles ». Différents dispositifs génèrent un comportement RSE. P. Arnaud (2003) dresse une liste de textes en indiquant le niveau de contrainte associé. En complétant cette analyse, on s'aperçoit qu'en matière d'information comptable la plupart des textes antérieurs à la loi NRE (2001) sont indicatifs alors que ceux postérieurs à cette loi ont une portée obligatoire.

**Tableau 1 : Eléments du cadre institutionnel de nature « coercitive »
(adapté de P. Arnaud, 2003)**

<i>TEXTES</i>	<i>ORIGINE</i>	<i>NIVEAU DE CONTRAINTE</i>
Loi 15 mai 2001 (NRE)	Législateur français	Obligatoire
Décret – 2002 (NRE)	Administration française	Obligatoire
Directive -18 juin 2003 ¹	Parlement européen Commission européenne	Obligatoire
Réglementation comptable 2001-2004 ²	CRC – IASB	Obligatoire
Recommandation – 2003 ³	CNC	Recommandée

Le contrôle de gestion n'est pas, a priori, concerné par de tels déterminants coercitifs. Néanmoins, l'évolution de la réglementation en France et plus précisément du code de commerce peut être de nature à modifier en partie les activités des contrôleurs de gestion. Le décret n° 148-3 du 20 février 2002 oblige les sociétés à publier de nombreuses données sur l'environnement. Il s'agit ainsi de données strictement financières, non financières, ou hybrides. On peut imaginer qu'en tant que producteurs de données les contrôleurs de gestion peuvent être amenés, à leur niveau, à participer à la publication de ces nouvelles informations.

1.2. L'isomorphisme « normatif »

Une deuxième source d'évolution des pratiques repose sur le développement de normes et de standards par différents membres du corps social. Les pratiques

gestionnaires tendent alors à converger progressivement vers ces nouvelles normes. En comptabilité, différentes sources sont à l'origine d'un tel isomorphisme normatif et sont de nature à modifier le comportement des entreprises afin qu'elles intègrent la RSE dans leurs systèmes d'information. P. Arnaud (2003) montre ainsi le caractère indicatif de certains textes antérieurs à la loi NRE.

**Tableau 2 : Eléments du cadre institutionnel de nature « normative »
(adapté de P. Arnaud, 2003)**

<i>TEXTES</i>	<i>ORIGINE</i>	<i>NIVEAU DE CONTRAINTE</i>
Règlement n° 91-02	CNUED	Indicatif
Agenda 21-1992	COB	Indicatif
Communication – 1999	Commission européenne	Indicatif
Bulletin – déc 2000	COB	Indicatif
Recommandation – 2001	Commission européenne	Indicatif
Livre vert – 2001	Commission européenne	Indicatif
Bulletin – 2001	COB	Recommandée
Rapport - 2002	Parlement européen	N/A

Bien entendu, les institutions officielles ne sont pas les seules forces influentes. La prise en compte de la RSE dans les champs de la comptabilité et du contrôle de gestion peut être expliquée par différents groupes de pressions. La recherche de J.Y. Saulquin et G. Schier (2005) met ainsi en avant la nécessité pour l'entreprise de répondre aux attentes d'institutions externes à l'origine de pressions plus ou moins intenses (investisseurs, ONG, Etats). La RSE est considérée comme une contrainte qui pousse à une vision procédurale et mécanique de la performance où les managers mettent en place des processus qui rentrent dans le cadre des attentes des partenaires. Cette attitude conduit à considérer la RSE comme un simple vecteur de performance intermédiaire. Pour M. Lacroix et S. Evraert (2005), le personnel, les clients, le citoyen et les tutelles sont les premiers groupes de pression qui existent dans la société et qui sont concernés par des informations sociétales portant sur les ressources humaines, la sécurité, la santé et l'éducation des employés, la sécurité des installations et des produits, les relations avec les fournisseurs et les

consommateurs, la protection de l'environnement et du cadre de vie, les services rendus à la communauté, la qualité et la transparence des relations d'affaires. Certains auteurs élargissent les groupes de pression aux générations futures, voire aux voleurs et aux terroristes (Jensen 2001, Sternberg 1999), aux représentants des autorités locales, propriétaires fonciers, associations écologiques et riverains (A.C. Mocquet et A. Pezet, 2005).

Les médias participent également aux forces susceptibles d'engendrer une forme d'homogénéisation des systèmes comptables et de contrôle de gestion sociétaux. Par exemple, S. Berthelot, D. Cormie et M. Magnan (2003) se focalisent sur les facteurs explicatifs des provisions environnementales dans une étude sur des entreprises canadiennes. Plus précisément, les auteurs analysent les provisions pour restauration des lieux contaminés permettant de faire face aux coûts de décontamination. Cette étude montre que l'attention médiatique, à travers la couverture de presse, est directement à la base de pressions sociales auxquelles les dirigeants peuvent être sensibles en ce qui concerne les activités de gestion environnementale. Ainsi, la visibilité médiatique de l'entreprise déterminerait le montant des dotations aux provisions pour restauration des lieux.

Enfin, le caractère normatif émane également de la recherche universitaire. Dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion plusieurs types de travaux portent ainsi sur l'évolution des systèmes d'information et de pilotage visant à intégrer la dimension RSE. La comptabilité environnementale (Gray, 1992), le bilan sociétal (Capron, 2003) le « Skandia Navigator » (Edvinsson et Malone, 1999) ou encore le « sustainability balanced scorecard » (Kaplan et Norton, 2001) ont pour objet de mesurer la performance sociétale pour fournir des éléments de contrôle managérial et des informations à destination de toutes les parties prenantes.

Ces deux types de contraintes externes (coercitif ou normatif) apparaissent souvent de manière combinée ce qui est de nature à renforcer la pression et à homogénéiser le comportement organisationnel. La pression de l'opinion publique, les contraintes réglementaires, la prise en compte croissante de ces éléments par les banques et les assurances vont obliger à moyen terme les entreprises à fournir des

informations environnementales : « *toutes y seront contraintes, y compris les plus petites, soit au titre de leur propre communication, soit dans le cadre des démarches faites par leurs clients qui voient naître des obligations relatives à l'exhaustivité de leurs chaînes d'approvisionnement dans le cadre de la loi NRE ou d'un rapport de développement durable spécifique* » (Arnaud, 2003, p. 64).

1.3. L'isomorphisme « mimétique »

Le troisième mécanisme conduisant à l'homogénéisation repose sur l'imitation de pratiques de certaines organisations de référence. En comptabilité et contrôle de gestion, différentes sources et raisons sont à l'origine d'un tel mimétisme.

Cette tendance mimétique peut être engendrée par un événement particulier que connaît l'organisation suite notamment à un choc externe. Elles adoptent alors une position de « ralliées » qui se traduit par une intégration forte, c'est-à-dire une modification de la stratégie de l'entreprise ou du moins, ce qui est le plus fréquent, une transformation profonde de certaines activités avec une modification des coûts engagés en faveur du développement durable (Poirot, 2005).

Ce mimétisme peut également être lié à une nécessité, pour les organisations, d'une part de préserver la légitimité de leurs activités et, d'autre part, de réduire leur incertitude face aux actions à entreprendre (Moquet, 2005). Elles tendent vers un mimétisme qui se concrétise par l'adhésion à certaines valeurs dites responsables qui s'introduisent dans les objectifs, la stratégie ou encore les modes de communication. Le contrôle de gestion étant dépendant de ces changements stratégiques, il ne peut s'affranchir de telles valeurs et orientations.

Ce phénomène de benchmarking et de mimétisme constitue, en particulier, le fondement de la plupart des initiatives institutionnelles internationales comme l'évoque F. Quairel (2005) en s'intéressant à la GRI : « *cet outil est dominé par le monde anglo-saxon et se positionne comme une démarche basée sur le mimétisme* » (p. 80).

2. Une homogénéisation limitée

Les comportements d'homogénéisation évoqués ci-dessus occultent néanmoins les marges de manœuvre organisationnelles décrites par les « nouvelles » théories institutionnelles notamment sous l'impulsion des travaux de W.R. Scott (2001). La définition des institutions s'élargit dans la mesure où les entreprises elles-mêmes et les marchés sont progressivement intégrés dans le concept institutionnel. En d'autres termes, les organisations ne s'adaptent pas passivement au phénomène de responsabilité sociétale par une modification « mécanique » des outils comptables et de contrôle de gestion, et ce en raison de pressions externes, mais disposent d'un degré de liberté conséquent (§2.1) notamment en raison de facteurs de contingence (§2.2) et de l'hétérogénéité des stratégies organisationnelles (§2.3).

2.1. L'homogénéisation préserve des marges de liberté

Dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion, différentes études montrent que l'imperfection des outils de responsabilité sociétale à vocation homogénéisante proposés ou demandés par les acteurs, ouvre ainsi de vastes espaces de liberté aux organisations.

En effet, l'information sociétale ne répond pas pour l'instant aux propriétés de pertinence, de fiabilité et d'homogénéité permettant un reporting sociétal susceptible d'ouvrir la voie au domaine de l'audit (Evraert et Lacroix, 2005, 45). Le problème se situe au niveau de la nature de l'information sociétale qui peut présenter une forte diversité en fonction du contexte, du secteur d'activité, des caractéristiques de l'entreprise. En l'absence d'un cadre normalisateur strict, les entreprises disposent alors de fortes marges de manœuvre notamment en s'interrogeant sur l'intérêt que présentent ces informations pour les directions générales, lesquelles peuvent se focaliser sur une information financière utile aux actionnaires et aux marchés financiers et perçoivent les données sociétales comme plus coûteuses que ce qu'elles rapportent. L'avantage compétitif d'une telle orientation n'est donc pas encore identifié. Par exemple, des outils de normalisation comme la GRI ne sont pas toujours suffisant pour inciter les organisations à s'engager dans la responsabilité

sociétale (Quairel, 2004). Ils laissent des marges de manœuvre aux entreprises qui découlent des insuffisances du cadre normalisateur, embryonnaire en matière de publication de rapports environnementaux et sociaux.

De la même manière, les outils de contrôle de gestion laissent finalement peu de place à la RSE (Naro, 2005). Quand bien même certains dispositifs de mesure de la performance intègrent cette dimension, elle reste subordonnée à la performance financière à l'instar du « sustainability balanced scorecard » (Kaplan et Norton, 2001). En réalité, les indicateurs sociétaux ne peuvent prendre sens que s'ils sont liés à la stratégie d'entreprise à l'instar de tout indicateur de contrôle. Or, pour G. Naro (2005), ce lien n'est pas effectif dans les entreprises ce qui réduit le contrôle de gestion sociétale actuel à de la communication financière à l'intention de différents publics. En réalité, l'évolution constatée laisse perplexe sur la pertinence de l'outil de pilotage qui ne se réduit qu'à un instrument de légitimation.

N. Antheaume (2005) qualifie ces pratiques *d'hypocrisie organisationnelle*, au sens où les entreprises tentent d'échapper au phénomène RSE en n'y répondant qu'en apparence. L'auteur cite ainsi le cas d'une entreprise qui exploite des outils lui permettant de tenir un discours structuré sur la réduction des impacts environnementaux d'une gamme de produits phytosanitaires. L'entreprise étudiée par l'auteur communique à l'aide d'indicateurs de comptabilité environnementale qui permettent d'afficher un comportement responsable sans remettre en cause le fond ni le bien fondé de son activité économique. On peut alors assister à l'utilisation parallèle de deux systèmes d'information : le premier focalisé sur les questions financières pour les dirigeants et les actionnaires, le second utilisant des informations sociétales à des fins publicitaires pour les parties prenantes (Weaver et al. 1999). De tels comportements s'inscrivent dans ce que C. Olivier (1991) nomme des stratégies d'évitement et qui ne conduisent au développement et surtout à l'exploitation d'outils de contrôle de gestion et de comptabilité orientés RSE qu'en apparence.

2.2. La contingence de la RSE

La thèse de la conformité à un environnement institutionnel, et donc de l'influence de ce dernier sur les systèmes d'information, est également battue en brèche par l'intégration d'une « dose » de contingence dans l'analyse institutionnelle. Dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion, une telle contingence des pratiques fait l'objet d'une vaste littérature. Par exemple, l'étude de B. Oger et D.E. Platt (2002), portant sur les modèles de création de valeur, montre que ces derniers ne peuvent être considérés comme homogènes dans la mesure où leurs environnements respectifs divergent. Ainsi, le modèle d'excellence de l'European Foundation for Quality Management (EFQM) ou le modèle américain de la performance du Baldrige Quality Award (BQA) intègrent tous les deux de nombreux critères de RSE, notamment des indicateurs sociétaux. Mais des différences de pondérations apparaissent entre les deux modèles : dans le modèle européen les pondérations sont plus importantes que dans le modèle américain. Les auteurs expliquent ces différences par des politiques économiques et environnementales européennes qui influencent les mesures de résultats pour les salariés et la société.

La taille de l'entreprise, le secteur d'activité, le contexte socio-politique, culturel et économique, des événements spécifiques, le pays d'origine (Belkaoui et Karpik, 1989, Cowen, Ferreri et Parker, 1987), la personnalité des dirigeants (Adams, 2002), constituent ainsi quelques facteurs influençant les pratiques de diffusion de l'information sociétale.

2.3. L'hétérogénéité des stratégies organisationnelles

La mise en place et l'exploitation d'indicateurs de responsabilité sociale peuvent être subordonnées à une démarche stratégique au niveau de l'organisation plutôt qu'à une adaptation mécanique tendant à l'homogénéisation. Pour T. Bieker et C.U. Gminder (2001), les outils de mesure de la performance exploités, et notamment le Sustainable Balanced Scorecard (SBSC), peuvent être différents selon les stratégies écologiques adoptées par les organisations. Ces auteurs estiment qu'il est possible d'envisager cinq modèles d'intégration des dimensions environnementales et sociales dans le SBSC (partielle, additive, totale, transversale, partagée).

L'implication ou au contraire le rejet de la RSE découle dans cette perspective de choix réalisés par les acteurs guidés par le calcul et l'intérêt financier et commercial.

L'implication dans la RSE conduirait ainsi à une augmentation à long terme des indices boursiers (Férone et *al.*, 2002) et de l'efficacité (Dubigeon, 2002, p. 30). En outre, une démarche de respect de l'environnement permet d'accroître la rentabilité par une économie de coût. La Société Générale économiserait ainsi un million d'euros par an grâce à une meilleure utilisation de l'énergie solaire notamment (Steinmann, 2002, p. 32). De même, STMicroelectronics aurait économisé 45 millions de dollars en 2001 grâce à une diminution de la consommation d'énergie (Laville, 2002, p. 166). Les dépenses environnementales peuvent également constituer une *police d'assurance* au travers de laquelle l'entreprise se « *prémunit ainsi, à moindre coût, contre toute une série d'attaques pouvant être perpétrées par des minorités activités et contestataires* » (C. Germain et S. Trébucq (2003, p.3). Des logiques commerciales peuvent également être, selon les auteurs, au cœur de l'engagement dans la RSE, dans une optique de relations publiques. La recherche d'une image de marque et d'une bonne réputation peuvent être de nature à stimuler les ventes, notamment lorsque l'entreprise exploite des systèmes d'énergies renouvelables ou de retraitements de déchets industriels, constitue des fondations, engage des actions de sponsoring, de mécénat (Capron et Quairel, 2004).

Inversement, des organisations dites « sceptiques » peuvent estimer que les dépenses sociétales n'ont pas d'intérêt économique à court ou moyen terme rejetant la responsabilité sur les pouvoirs publics (Poirot, 2005). De telles entreprises échappent au « dispositif » de la RSE sans même donner l'apparence qu'elles s'y engagent.

3. Vers des organisations pro-actives ?

Au-delà de ces comportements contingents, certaines entreprises ne se contentent pas de « jouer » à l'intérieur du cadre institutionnel auquel elles se réfèrent mais cherchent à le faire évoluer soit en initiant des pratiques innovantes

(3.1), soit en modifiant les conventions qui les lient à leurs parties prenantes (3.2). De telles pratiques s'inscrivent, nous semble-t-il, dans un courant de recherche critique en contrôle de gestion qui adopte une position relativiste et une position radicale (Bessire, 2002) à l'instar de différents travaux : par exemple ceux de Macintosh (1994), inspiré par Giddens, qui met l'accent sur le rôle des individus dans la structuration des systèmes, et ceux de Miller et O'Leary (1987), inspirés par M. Foucault, qui montrent le caractère disciplinaire du contrôle de gestion à l'échelon organisationnel et sociétal. Ce courant relativise ainsi la portée des travaux des néo-institutionnalistes en accordant aux systèmes de contrôle de gestion des marges de manœuvres conséquentes.

3.1. Le développement institutionnel de pratiques innovantes

Dans le cadre de l'évolution paradigmatique que constitue la RSE, certaines entreprises peuvent être tentées de rechercher un avantage concurrentiel. Mais à la différence de celles évoquées dans le paragraphe précédent, elles agissent sur le cadre institutionnel pour parvenir à leurs fins. D'un point de vue stratégique, il s'agit alors de s'interroger sur la manière dont l'entreprise est susceptible de s'appuyer sur ses compétences fondamentales ou de tenter d'exploiter une opportunité environnementale. La recherche d'un avantage concurrentiel réside alors dans l'amélioration de la réponse apportée par l'entreprise aux attentes multiples et variées de ses différentes parties prenantes. De telles organisations proactives sont à la source de la diffusion de nouvelles pratiques lorsqu'elles sont imitées (Quairel, 2005), voire de nouvelles réglementations.

N. Berland et M-C Loison (2005) développent une telle thèse en analysant le programme « responsible care » mis en place dans l'industrie chimique, notamment au travers d'un groupe français. Les résultats de leur étude montrent que les entreprises ne sont pas simplement dans une démarche purement réactive face à des pressions extérieures mais agissent de façon autonome de telles sortes qu'elles contribuent à façonner les attentes de la société. Une telle orientation proactive s'explique par l'existence de personnes et de groupes qui développent des initiatives pour améliorer la sécurité des usines et des sites sans répondre à des pressions externes. Le programme analysé relève de « *mélanges de pressions politiques*,

d'initiatives professionnelles et d'entreprises qui vont au-delà de la simple réponse aux pressions politiques » (p.18). Une telle démarche proactive serait même de nature à influencer les réglementations. En effet, « la recherche de nouveaux outils dans le but de se mettre en conformité avec la législation conduit parfois les entreprises à développer en interne de nouvelles pratiques performantes qui seront par la suite reprises par les organismes de réglementation et intégrées à la législation » (p.18).

3.2. La modification des conventions

Les pratiques innovantes peuvent également être de nature à modifier les relations que les organisations entretiennent avec leurs stakeholders, et notamment modifier à leur profit stratégique un ensemble de conventions. Les conventions peuvent être définies comme « *un ensemble de règles prescrivant des comportements dans un contexte déterminé* » (Brousseau, 1993) et, plus précisément, un « *ensemble de critères, implicites ou explicites auxquels un individu se réfère au moment de décider* » (Gomez, 1996, P. 182). Il s'agit de l'ensemble des repères communs qui permettent l'action en désignant les comportements « normaux », c'est-à-dire les choix effectués par d'autres individus supposés agir de façon identique. Il suffit donc d'imiter pour donner du sens au choix individuel. Une entreprise peut influencer les logiques et pratiques d'organisations partenaires en décidant unilatéralement de modifier les conventions en vigueur en matière de reporting. Ainsi, des firmes comme Philips, Suez, Danone, Monoprix ou encore Lafarge qui produisent des tableaux de bord et des systèmes de reporting complet en matière de responsabilité sociale (Rey, 2002), influent très vraisemblablement les organisations avec lesquelles elles sont en relation et peuvent les inciter, de manière formelle ou non, à adopter la convention renouvelée.

J. Poirot (2005) explique que les entreprises qui se sont impliquées dans la RSE ont créé des espaces de domination notamment par rapport à leurs fournisseurs. Le principe étant le même qu'en matière de qualité totale, la mise en exergue du caractère responsable de l'entreprise ne peut s'affranchir de « ruptures » de filières. Ainsi les approvisionnements, notamment en matières premières, s'inscrivent également dans une démarche responsable imposant ainsi aux

fournisseurs les normes en matière de RSE. Cet espace de domination génère des coûts aux partenaires de l'entreprise, notamment aux fournisseurs et aux clients. J. Poirot estime en effet que « *de nombreux fournisseurs doivent assumer tout ou partie du coût de la mise aux normes du développement durable* » (p. 9). Les distributeurs « responsables » peuvent alors avoir une logique pure et simple qui consiste à reporter sur leurs fournisseurs voire sur les consommateurs tout ou partie du coût qui en découle, sans assumer eux-mêmes les risques économiques.

De la même manière, le contrôle de gestion, considéré comme une pratique institutionnelle et sociale (Naro, 2005), est de nature à imposer des conventions, notamment d'effort, et à les faire évoluer. Lorsqu'il constitue un outil de développement des choix stratégiques il est de nature à influencer les individus voire certaines parties prenantes. Dans la mesure où le contrôle de gestion produit des schèmes interprétatifs et des normes organisationnelles qui constituent le reflet et le vecteur de l'influence exercée par les parties prenantes de la coalition au pouvoir, il structure la société en tant que modalités de signification, domination et légitimation (Macintosh, 1994). L'évolution du contrôle de gestion financier vers un contrôle de gestion sociétal est alors de nature à modifier les critères de gouvernabilité des personnes voire de régulation des comportements des membres d'une société (Miller et O'Leary, 1987). Ce mécanisme pose la question des modalités d'évolution des conventions d'effort comptables vers des conventions d'effort sociétales incitant au mimétisme (Bollecker et Mathieu, 2004). Si l'on s'appuie sur le cadre théorique développé par Amblard (2003) au sujet de la suspicion et de la remise en cause, par les acteurs, de conventions existantes, on peut alors envisager deux types de comportements proactifs différents :

- La dissidence : Les organisations ne remettent pas en cause le cadre institutionnel existant et s'y conforment a minima en se contentant d'exploiter les marges de liberté qu'il contient (cf *supra*). Par contre, elles développent parallèlement des conventions qui leur semblent préférables et qui permettent de mieux gérer les relations qu'elles entretiennent avec leurs parties prenantes. Sur la base d'une intention stratégique, les organisations participent alors à l'élaboration de conventions « complémentaires » au cadre institutionnel. Ces pratiques peuvent avoir, à terme, un effet d'électrochoc sur l'ensemble de la

population qui peut remettre en doute la convention « historique » dans la mesure où elle est informée de l'existence de conventions alternatives et de l'adhésion de groupes dissidents à celles-ci (exemple GRI, WBCSD).

- La dissonance : elle découle d'une inadéquation du discours délivré par la convention aux transformations contextuelles. Cette dissonance peut jeter un doute sur le respect de la convention en place. Une convention d'effort orientée vers une métrologie comptable est adaptée dans des contextes où les fondements de la compétitivité des entreprises reposent principalement sur les coûts. Lorsque ces fondements se diversifient, la convention peut devenir dissonante si elle n'évolue pas. L'ensemble des débats, réflexions et travaux en contrôle de gestion dans les années 1980 critiquant l'inadaptation de la mesure de la performance face aux modifications des stratégies organisationnelles (Amintas, 1999) constitue une illustration de cette dissonance.

Conclusion

L'objectif de notre contribution était d'étudier la manière dont les entreprises réagissaient, dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion, aux évolutions du cadre institutionnel associées au développement et à la diffusion de la problématique de la RSE.

En nous appuyant sur le cadre théorique néo-institutionnel, nous avons pu, tout d'abord, observer différents types d'isomorphismes conduisant à une homogénéisation des pratiques. Notre propos était cependant de dépasser cette observation en étudiant, à partir du constat de pratiques partiellement divergentes, les possibilités de réaction des entreprises face à cette homogénéisation au travers du renouvellement de la théorie néo-institutionnaliste et du courant de recherche critique en contrôle de gestion. Nous montrons tout d'abord pourquoi et comment les entreprises utilisent à leur profit les marges de liberté que créent inévitablement les cadres institutionnels renouvelés. Il s'agit alors pour les organisations de s'approprier au mieux les nouvelles règles du jeu. Nous soulignons également que certains choix de gestion relèvent d'une logique différente. Dans une perspective pro-active, il s'agit

alors pour certaines organisations d'agir activement afin de peser sur les règles institutionnelles et, *in fine*, de les faire évoluer.

Cette contribution, qui n'est pas exempte de limites notamment liées à la non-exhaustivité de notre revue de la littérature, mérite des recherches complémentaires surtout auprès des acteurs de terrain impliqués dans la responsabilité sociale.

Notes

- ¹ Cette directive institue un mécanisme d'échanges de quotas d'émissions de gaz à effet de serre. Elle est prolongée en France par un avis du comité d'urgence du CNC précisant le traitement comptable des quotas attribués par l'état et que les entreprises reversent en fonction de leurs émissions de gaz.
- ² Il s'agit ici de normes IAS-IFRS applicables aux sociétés cotées pour leurs comptes consolidés (indirectement aux comptes sociaux par l'effet de convergence du Plan Comptable Général). Par exemple, la comptabilisation des engagements de retraite et avantages similaires (IAS 19) qui a entraîné une augmentation des provisions pour un grand nombre de groupes (Thalès pour 100 millions d'euros, Atofina pour 70 millions d'euros) ou l'augmentation de valorisation d'une immobilisation par le coût de démantèlement nécessaire *in fine* (IAS 16).
- ³ Cette recommandation précise l'information RSE à fournir dans l'annexe:
 - pour les passifs environnementaux d'importance significative, une description de leur nature et l'indication du calendrier et des conditions de leur règlement;
 - dans le cas des coûts de restauration des sites, de démantèlement et de mise hors service, de la méthode choisie;
 - le montant des dépenses environnementales significatives portées en charges;
 - le montant des dépenses environnementales capitalisées au cours de l'exercice de référence;
 - les aides publiques liées à la protection de l'environnement reçues.Dans le domaine social, la recommandation demande des précisions sur les engagements de retraites et avantages similaires.

Références bibliographiques

- Adams C.A. (2002), « Internal organisational factors influencing corporate social and ethical reporting – Beyond current theorising », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 15, n° 2, p. 223-250.
- Amblard, M. (2003). « Vers une théorie sur la dynamique des conventions », in M. Amblard (2003), *Conventions et management*, De Boeck Université, pp. 139-157.
- Amintas, A. (1999). « La crise du contrôle de gestion comme crise des savoirs gestionnaires », dans Y. Dupuy (1999) *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Vuibert, pp. 173-186.
- Antheaume N. (2005) « La comptabilité environnementale est-elle une forme d'hypocrisie organisationnelle ? Le cas des indicateurs de performances écologiques d'une gamme de pesticides » *Actes du 26^{ème} Congrès de l'AFC*, Lille.

Arnaud P. (2003), « L'information environnementale: un enjeu à moyen terme pour toutes les entreprises », *Revue Française de Comptabilité*, n° 356, juin, pp. 32-34.

Belkaoui A et Karpik P.G. (1989) « Determinants of the corporate decision to disclose social information », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 2, n° 1, p. 36-51.

Berland N. et M-C Loison (2005) « Responsible care et management durable : comportement volontaire ou réaction adaptative ? Généalogie et pratiques dans l'industrie chimique », *Actes du 26^{ème} Congrès de l'AFC*, Lille.

Berthelot S., D. Cormier, M. Magnan (2003) « Les provisions environnementales et la gestion stratégiques des résultats : une étude canadienne » *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 9, vol. 2, pp. 109-135.

Bessire D. (2002) « Recherche « critique » en contrôle de gestion : exercer son discernement » *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 8, vol. 2, pp. 5-28.

Bieker T. et Gminder C.U. (2001) « *Towards a Sustainability Balanced Scorecard* », communication présentée à Oikos summer academy.

Bollecker M. et Mathieu P. (2004) « Essai sur la dynamique des systèmes de mesure de la performance : une lecture conventionnaliste », *15^{ème} Congrès de l'AGRH*, Montréal.

Brousseau, E. (1993). *L'économie des contrats*, Presses Universitaires de France.

Capron, M. (2003). « Un nouvel instrument d'auto-évaluation des organisations : le bilan sociétal », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, mai, pp. 55-70.

Capron M. et Quairel F. (2004) *Mythes et réalités de l'entreprise responsable*, La Découverte.

Cowen S., Ferreri L. et Parker L.D. (1987) « The impact of corporate characteristics on social responsibility disclosure : a typology and frequency-based analysis », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n°2, p.111-122.

Desreumaux A. (2004) « Théorie néo-institutionnelle, management stratégique et dynamique des organisations », dans Huault I. (2004) *Institutions et gestion*, Vuibert, p. 29-48.

DiMaggio, P. et W. Powell (1991). *The new institutionalism in organizational analysis*, University of Chicago Press.

Dubigeon O. (2002). *Le développement durable*, Edition Les Echos, 285 p.

Edvinsson L. et M.S. Malone (1999). *Le capital immatériel de l'entreprise*, Maxima Laurent du Mesnil Editeur.

Evraert S. (2000), « Confiance et comptabilité », *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, pp. 461-471.

Evraert S. et M. Lacroix et (2005), « Responsabilité sociale et reporting de la performance » in Le Roy F. et Marchesnay M. (2005) *La responsabilité sociale de l'entreprise*, Editions EMS.

Férone, G. et al. (2002). *Le développement durable : des enjeux stratégiques pour l'entreprise*, Les Editions d'Organisation.

Germain C. et Trébucq S. (2003) « L'intégration des dimensions sociétales dans le pilotage de la performance de l'entreprise : problématiques et conjectures » *Colloque à Audencia*, Nantes.

Gomez, P.Y. (1996), *Le gouvernement des entreprises*, Interéditions.

Gray R.H., Owen D.L., Maunders K.T. (1988), « Corporate Social reporting : emerging trends in accountability and the social contract », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol.1 n°1, pp. 6-20.

Gray, R. (1992). « Accounting and Environmentalism : An Exploration of the Challenge of Gently Accounting for Accountability Transparency and Sustainability » *Accounting, Organisations and Society*, vol. 17, n° 5, pp. 399-425.

Jensen M.C. (2001) « Value Maximisation, Stakeholder Theory, and the Corporate Objective », *Function, Business Ethics quarterly*, vol. 12, n°1.

Kaplan R.S. et D.P. Norton (2001). *Comment utiliser le tableau de bord prospectif. Pour créer une organisation orientée stratégie*, Editions d'organisation.

Laville, E. (2002). *L'entreprise verte*, Village mondial.

Le Bas C., J.-C. Dupuy (2005), « La responsabilité sociale des entreprises comme institution : l'apport des approches institutionnalistes », *Actes du 3e congrès de l'ADERSE*, Lyon, pp. 2213-2226.

Macintosh N.B. (1994) *Management accounting and control systems*, John Wiley & Sons Ltd.

Mathews M.R. (1998), « Accounting to a Wider Society : Towards a Mega-Accounting Theory », *Forum paper at the annual meeting of the American Accounting Association*, New Orleans.

Miller P. et O'Leary T. (1987) « Accounting and the construction of the governable person », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 3, pp. 235-265.

Moquet A.C. (2005) « De l'intégration du développement durable dans la stratégie au pilotage et à l'instrumentation de la performance globale » *Revue Management et avenir*, p. 153-170.

Naro G. (2005) « Responsabilité sociale de l'entreprise et pilotage des performances » in Le Roy F. et Marchesnay M. (2005) *La responsabilité sociale de l'entreprise*, Editions EMS.

North D.C. (1990) *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge University Press.

Oger, B. et D.E. Pratt (2002). « Modèles de création de valeur en Europe et aux Etats-Unis : une comparaison des modèles de l'EFQM et du Baldrige Award Criteria », *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, mai, pp. 85-98.

Oliver C. (1991) « Strategic Responses to Institutional Processes », *Academy of Management Review*, vol. 16, n° 1, p. 145-179.

Persais E. (2005), « La RSE est-elle une question de convention? », *Actes du 3e congrès de l'ADERSE*, Lyon, pp. 1851-1872.

Poirot J. (2005) « Assumer le coût de la responsabilité sociale : un défi pour les entreprises et leurs parties prenantes » *Actes du colloque du GREFIGE de Nancy*.

Quairel F. (2004) « Responsable mais pas comptable : analyse de la normalisation des rapports environnementaux et sociaux » *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 10, Volume 1, p. 7 – 36.

Quairel F. (2005) « La mesure de la performance sociétale à l'aune de l'instrumentation comptable et financière » in Le Roy F. et Marchesnay M. (2005) *La responsabilité sociale de l'entreprise*, Editions EMS.

Rey, F. (2002). « De vrais convertis et une cohorte d'attentistes » *Liaisons sociales*, septembre, pp. 22-25.

Saghroum J. et Eglem J.Y. (2003), « Performance globale de l'entreprise : les informations environnementales et sociales sont-elles prises en compte par les analystes financiers pour leur diagnostic ? » *Actes du 25^{ème} Congrès de l'AFC*, Orléans.

Saulquin J.Y. et G. Schier (2005) « La RSE comme obligation/occasion de revisiter le concept de performance » *Actes du colloque du GREFIGE*, Nancy.

Scott W.R. (2001), *Institutions and Organizations*, Sage.

Steinmann, L. (2002). « Une banque responsable », *Enjeux Les Echos*, Novembre, p. 32.

Teller R. (2001), Antheaume N. (2001), « Quel regard vers d'autres formes de comptabilité : comptabilité sociétale et environnementale », *Faire de la recherche en comptabilité financière*, FNEGE, 2001, pp.85-99.

Sternberg E. (1999) *The Stakeholder Concept : a Mistaken Doctrine, Foundation for Bussiness Responsibilities*.

Vincent T., Fustec A. (2005), « Le développement durable : Quels enjeux pour les PME ? », *ORSE*, Etude n°8 – juin 2005.

Weaver et al. (1999) « Integrated and Decoupled Corporate Social Performance : Management Commitments, External Pressures and Corporate Ethics Practices, *Academy of Management Review*, vol. 16, n°4, p. 691-718.